

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083031

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1008/2021, de 12 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4066/2020

### SUMARIO:

**CC.AA. Cataluña. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial. Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. Rectificación.** El debate suscitado en este litigio versa sobre la viabilidad jurídica de la rectificación de una autoliquidación tributaria -y correspondiente solicitud de devolución de ingresos indebidos-, rectificación presentada por el contribuyente al objeto de que en sede administrativa o judicial se analice y discuta la constitucionalidad o conformidad con el Derecho de la Unión Europea de ese tributo. La Sala de instancia manifiesta la improcedencia del cauce procedimental elegido por la recurrente, art. 120 y ss LGT, en relación con los arts. 126 a 129 RGAT, pues de estos se desprende que «no puede pretenderse mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación previamente presentada es dejar sin efecto la misma por considerar que la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al derecho comunitario o al ordenamiento jurídico en general, por exceder dicho planteamiento del ámbito y finalidad de la rectificación de la autoliquidación». El auto de admisión acota el debate y, en consecuencia, la cuestión de interés casacional objetivo a la adecuación o no del cauce elegido cuando entienda indebido el ingreso tributario al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea; deja al margen la cuestión de fondo, esto es, si la Ley 12/2014 es o no conforme con las normas de la UE o con la Constitución. [Vid., AATS de 26 de junio de 2017, recurso n.º 295/2017 (NCJ062919) y de 17 de julio de 2017, recurso n.º 1271/2017 (NFJ068388)]. La Sala de instancia considera que ni la LGT ni las normas reglamentarias que la desarrollan permiten que a través de la solicitud de rectificación de una autoliquidación, se pretenda anularla y dejarla sin efecto porque la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al ordenamiento comunitario; por el contrario es la normativa del tributo la que justifica, en su caso, la devolución, sin que proceda a través de la rectificación solicitada conseguir la nulidad de la autoliquidación, pues las normas reguladoras parten de la subsistencia de la autoliquidación. El contribuyente puede pretender, entre otras, la devolución de aquellas cantidades que no le corresponden ingresar, entre las que cabe apuntar sin dificultad ni tensión los ingresos realizados en aplicación de una norma que entienda vulnera la Constitución o el Derecho europeo, puesto que resulta evidente que no existe limitación alguna causal y es factible que la cuestión gire en torno a la interpretación y/o aplicación de una norma. En el caso de que se haya cursado la rectificación, la Administración tiene obligación de resolver la solicitud de rectificación de una autoliquidación, sin perjuicio de que pueda producirse el acto presunto desestimatorio, que abre la puerta de la impugnación, por cualquier causa fáctica o jurídica, sin que el que se alegue como único motivo de impugnación la inconstitucionalidad o la incompatibilidad con el Derecho europeo de la norma que crea el impuesto, suponga alteración alguna del procedimiento y vía para, en definitiva, procurar el control jurisdiccional, que de otro modo no sería factible, [Vid., STS de 21 de mayo de 2018, recurso n.º 113/2017 (NFJ070571)]. Por tanto, la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 a 129.

### PONENTE:

*Don Jose Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.008/2021

Fecha de sentencia: 12/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4066/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/07/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4066/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1008/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4066/2020, interpuesto por la entidad QATAR AIRWAYS representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Cristina Gramage López, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María del Carmen Blánquez Martínez, contra la sentencia n.º. 110, de 16 de enero de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso n.º. 107/2017, contra la resolución dictada por la Junta de Finanzas, de fecha 21 de diciembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico administrativa interpuesta contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, en relación al Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, ejercicio 2015, por importe de 35.118,73 €.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Generalidad de Cataluña, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso n.º. 107/2017, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha de 16 de enero de 2020, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- 1.- Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por QATAR AIRWAYS, contra la resolución de 21 de diciembre de 2016, de la Junta de Finanzas. 2.- Imponer a la parte actora las costas del presente recurso, limitadas a la cantidad de 3.000 euros, por todos los conceptos".

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la entidad QATAR AIRWAYS, se presentó escrito con fecha 24 de febrero de 2020, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 2 de julio de 2020, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad QATAR AIRWAYS representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Cristina Gramage López, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. María del Carmen Blánquez Martínez, y como parte recurrida La Generalidad de Cataluña, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

#### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 11 de diciembre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

" 2º) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

Determinar si la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 120.3 y 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.2 Los artículos 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

3.3 Los artículos 13, 14.1 a) y 15.1 e) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

#### **Cuarto.** *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Cristina Gramage López, en nombre y representación de la entidad QATAR AIRWAYS, por medio de escrito presentado el 8 de febrero de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 191 y 120.3 de la Ley General Tributaria, el artículo 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y

2.- Los artículos 13, 14.1.a) y 15.1.e) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

3.- Paralelamente, Ley 12/2014 que fundamenta el acto administrativo objeto del recurso, infringe los principios esenciales del Derecho de la Unión Europea (DUE), en particular los principios de libre prestación de servicios ( art. 26 TFUE), libertad de establecimiento ( arts. 49 a 55 TFUE), libre competencia y prohibición de las ayudas de Estado ( arts. 119 y 107 y ss. TFUE).

4.- Infracción de la jurisprudencia de las STS N<sup>o</sup>. 2711/2015, de 11 de junio (Rec. 96/2012), y N<sup>o</sup>. 131/2017, de 31 de enero (Rec. 1616/2016), que son expresivas de la jurisprudencia de la Sala aplicable al supuesto de autos.

La recurrente manifiesta que:

1) La Ley 12/2014 contiene factores de discriminación que están en contradicción con los principios de justicia, igualdad y equitativa distribución de la carga tributaria ( arts. 3.1 LGT y 31.1 CE) y con el carácter no discriminatorio de los impuestos ( arts. 1.1 y 14 CE), toda vez que, la discriminación se produce porque: 1º) la Ley 12/2014 introduce entre las aeronaves destinadas al transporte de carga y las dedicadas al transporte de pasajeros una diferencia de trato en la sujeción al Impuesto que la Ley no justifica. 2º) la Ley establece una exención del pago del impuesto a las compañías aéreas que realicen más de 20.000 vuelos anuales, beneficiando especialmente a las compañías que tengan su centro de operaciones centralizado en los aeropuertos catalanes, pues en estos aeropuertos tienen su base las aeronaves de estas compañías. 3º) La Ley ha establecido un doble tipo impositivo (ordinario y reducido) tomando como criterio de diferenciación el destino de los pasajeros; la Ley introduce una discriminación en favor de las aerolíneas no comunitarias (que distribuyen su tráfico desde aeropuertos situados fuera del Espacio Aéreo Común Europeo (EACE); tipo reducido que carece de toda razonabilidad, toda vez que el volumen de Kg. por ciclo no depende del destino de los pasajeros sino de los motores de la aeronave. Además, considera que, la Ley no atiende al reparto competencial establecido por la Constitución ( art. 149.1.20 CE). Por todo ello, manifiesta que los actos de aplicación de la Ley son nulos de pleno derecho ( art. 62.1.a) LRJPAC vigente en el momento de los hechos, actual art. 47.1.a) LPAC).

2) La Ley 12/2014 infringe principios esenciales del Derecho de la Unión Europea: libre prestación de servicios ( art. 26 TFUE), libertad de establecimiento ( arts. 49- 55 TFUE), libre competencia y prohibición de las ayudas de estado ( arts. 119 y 107 y siguientes TFUE). En la Ley se aprecian 3 factores de contradicción con los principios fundamentales del ordenamiento jurídico de la UE: a) la Ley identifica como objeto del impuesto la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros (art. 2), dejando de lado el transporte de mercancías; b) la Ley señala que el impuesto establece una exención por encima de los 20.000 vuelos, que favorece a las compañías con base de operaciones en los aeropuertos de Cataluña (art. 6.3), y c) la Ley introduce dos tipos impositivos, lo que determina un privilegio para aquellas compañías que operan vuelos directos fuera del AECE (fundamentalmente compañías no comunitarias) a las que se les aplica el tipo reducido del 1,5 € y perjudica a las compañías aéreas que tienen organizado su sistema de transporte mediante un aeropuerto de distribución dentro de dicho ámbito (fundamentalmente compañías comunitarias) a las que resulta aplicable el tipo agravado de 3 € (artículo 7). Por otra parte, la Unión Europea ha aprobado normativa relativa a la fiscalidad en el transporte aéreo, uno de cuyos aspectos principales consiste en determinar un régimen de exención de impuestos nacionales o locales para los productos energéticos suministrados por la navegación aérea y marítima.

Si bien se permite que los Estados miembros podrán limitar esta exención, España no lo ha hecho y se mantiene en las leyes sobre el IVA y los Impuestos Especiales.

3) Sobre la afirmación del TSJ de Cataluña de que la recurrente ha utilizado una vía no adecuada, manifiesta que, la sentencia recurrida se aparta deliberadamente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo a las que remite ( STS nº. 131/2017, de 31 de enero de 2017: la Ley 29/98 admite la impugnación de actos con base en la disconformidad a derecho de las disposiciones que son aplicación; y STS nº .2711/2015, de 11 de junio de 2015, legitimidad para fundamentar el recurso contencioso-administrativo en la infracción por la Ley del DUE y la CE.), cuya aplicación al caso rechaza expresamente.

4) QATAR (obligado tributario) empleó el cauce procesal oportuno, ya que al considerar que la autoliquidación que se le había practicado perjudicaba sus intereses legítimos, en ejercicio de lo previsto en el art. 120.3 LGT, instó la rectificación de dicha autoliquidación. De haber dejado de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación hubiera incurrido en una infracción ( art. 191 LGT). Por tanto, QATAR instó la rectificación de la autoliquidación, por el procedimiento previsto, ante el órgano competente y en el momento establecido reglamentariamente ( art. 126 y siguientes del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) y poniendo de manifiesto que los actos impugnados lo eran con base en la disconformidad a derecho de las disposiciones de que aquellos son de aplicación, una argumentación amparada por la Ley ( artículo 26.1 LJ).

5) No aplicabilidad de la doctrina de los propios actos. Manifiesta que es sorprendente que la sentencia califique la obligada presentación de la autoliquidación como una actuación en contra de los actos propios de la recurrente, como expresión de una conducta que se contradice con la posterior - mejor dicho, simultánea - solicitud de la devolución de ingresos indebidos. La presentación de la autoliquidación es un acto expresamente prescrito por la legislación cuyo incumplimiento lleva aparejada una sanción ( art. 191 LGT). Se trata, por lo tanto, de una conducta, por obligada, perfectamente razonable y coherente del particular, que en absoluto puede entenderse como una renuncia a sus derechos.

6) El planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad y de cuestión prejudicial ante el TJUE no está en manos del recurrente, quien sí planteó oportunamente el debate sobre la adecuación de la Ley 12/2014 y la Constitución Española, por una parte, y el Derecho de la Unión Europea, por otra. Manifiesta que, es cierto que no solicitó formalmente ante el TSJ de Cataluña que interpusiera la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad. Como tampoco solicitó expresamente que planteara cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sin embargo, si hubo debate sobre la constitucionalidad de una norma con rango de ley, y, planteado este debate, el Tribunal debió actuar de oficio y formular la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad ( art. 35.1 LOTC). Del mismo modo, advertido el Tribunal de las contradicciones de la Ley 12/2014 con el DUE, le hubiera correspondido plantear cuestión prejudicial al TJUE. En vez de actuar así, el TSJ de Cataluña, ha dictado sentencia mediante la que se declara no competente para conocer del caso, causando un grave perjuicio a los intereses y derechos de la recurrente. Con esta decisión el Tribunal mantiene la aplicación de la Ley autonómica sin haber realizado una exégesis de la ley a la luz de la Constitución o de la normativa europea que ha sido alegada y sin haber dado respuesta siquiera a esta alegación, lo que supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE), toda vez la recurrente: (i) no recibió respuesta a sus alegaciones, (ii) limita sus posibilidades de defensa (al obviar la presentación de cuestión prejudicial ante el TEJUE o de inconstitucionalidad ante el TC) y, (iii) obtiene una resolución judicial carente de motivación por arbitraria.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los siguientes términos:

- Declare la nulidad de la resolución dictada por la Junta de Finanzas de la Generalidad de Cataluña en la reclamación económico-administrativa con referencia 1368/16 que confirma la resolución desestimatoria dictada por la Agencia Tributaria de Cataluña en el expediente con referencia núm. 20160000282347.

- Acuerde la rectificación solicitada de la autoliquidación del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial correspondiente al ejercicio 2015 presentada por QATAR AIRWAYS EN ESPAÑA por ser contraria a sus intereses legítimos toda vez que se ha realizado en cumplimiento de las disposiciones contenidas en la Ley 12/2014 que regula el citado impuesto siendo dicha Ley contraria al Derecho internacional, Derecho de la Unión Europea, así como al derecho estatal y autonómico en los términos expuestos en el presente recurso.

- Acuerde la devolución de los ingresos indebidamente realizados, que ascienden a la cantidad de 35.118,73 €, junto con sus intereses legales.

- Todo ello con expresa condena en costas a la demandada". Y por medio de otrosí primero, solicitó a la Sala el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en los términos y por los motivos expuestos en el presente recurso o por los que estime pertinentes. Y por medio de otrosí segundo, solicitó a la Sala el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE en los términos y por los motivos expuestos en el presente recurso o por los que estime pertinentes.

Por su parte, el Letrado de los Servicios Jurídicos, en la representación que ostenta de la Generalidad de Cataluña, por medio de escrito presentado con fecha 26 de marzo de 2021, formuló oposición al recurso de casación,

manifestando que el recurso de casación se articula con el siguiente argumento nuclear: fundamenta la recurrente el recurso en la viabilidad jurídica de la rectificación de una autoliquidación tributaria discutiendo la inadecuación de una norma al ordenamiento jurídico europeo, en este caso, la que establece el impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, esto es, la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Parlamento de Cataluña. Frente a ello, considera que no hay ningún error de derecho que ampare la rectificación que reclama la recurrente, dado que la citada Ley, no contiene ningún vicio de constitucionalidad ni de inadecuación al ordenamiento europeo, ya que no hay ningún tribunal que haya planteado cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, ni cuestión prejudicial ante el TJUE, ni tampoco ha sido objeto de recurso de inconstitucionalidad alguno, en lo que se refiere al impuesto que nos ocupa. Señala que, aquí no se discute si la Ley 2/2014, de 10 de octubre, se adecua (o no) a la normativa comunitaria, sino que la controversia gira en torno a si la aplicación del procedimiento de rectificaciones de autoliquidaciones por errores de derecho mediante el procedimiento de ingresos indebidos a que se refiere el apartado 3º art. 120.3 de la LGT en relación con el art. 32 LGT, es el cauce adecuado para solicitar una devolución de un ingreso tributario ilícito por ser contrario al ordenamiento jurídico europeo.

Sostiene que, la sentencia de instancia, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, no incurre en infracción alguna del ordenamiento jurídico europeo, señalando en primer lugar que, la autoliquidación se define como el documento que recoge la declaración del obligado tributario, relativa a la realización del hecho imponible de un tributo, junto con el cálculo del importe de la deuda tributaria; el obligado tributario, con base en el art. 31 CE, realiza, por sí mismo, las operaciones necesarias para la cuantificación de la obligación tributaria, y en segundo lugar que, la rectificación de las autoliquidaciones consiste en la corrección de las imperfecciones, errores o defectos de que adolezca la autoliquidación. Pues bien, la obligación de autoliquidar conlleva el derecho a su rectificación, así el art. 120.3 de la LGT, regula la posibilidad de solicitar una devolución de ingresos indebidos tras practicar una autoliquidación, que constituye el supuesto de autos. El procedimiento a que se refiere el primer párrafo de art. 120.3 LGT, fue regulado por los arts. 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), y considera que, tanto del art. 120 LGT como de los preceptos reglamentarios que lo desarrollan, se desprende que lo que no puede pretenderse mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación previamente presentada es dejar sin efecto dicha autoliquidación por considerar que la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al derecho comunitario o al ordenamiento jurídico en general, por exceder dicho planteamiento del ámbito y finalidad del instrumento de rectificación de una autoliquidación. La rectificación está prevista única y exclusivamente para, conforme al procedimiento previsto, "rectificar" una autoliquidación de conformidad con la normativa del tributo, y a diferencia de una liquidación (procedimiento mediante el cual se cuantifica la deuda tributaria) el procedimiento de rectificación conduce a una actividad comprobatoria de los extremos de la autoliquidación sobre los cuales se solicita la rectificación, por lo que no es el cauce adecuado para cuestionar si el ingreso tributario es contrario a la Constitución o al Derecho europeo al no haber sido previsto así por el legislador; en caso contrario se acabará desvirtuando, por un lado, en esencia, el procedimiento de rectificación de una autoliquidación como cauce jurídico adecuado para rectificar los errores, de hecho o de derecho, que contengan las autoliquidaciones, y por otro lado, incluso, la cuestión de inconstitucionalidad, al no ser esta una acción concedida para impugnar de modo directo y con carácter abstracto la validez de la ley sin articular un solo motivo dedicado a demostrar que la desestimación de la solicitud de rectificación vulnera de alguna manera la ley del impuesto sobre emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera por la aviación comercial.

Recuerda que, es consolidada y reiterada la doctrina jurisprudencial del TS que, en aplicación de la dicha doctrina viene rechazando las demandas en las que el objetivo del recurso es el juicio de constitucionalidad de una ley por la vía de la petición de planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad. Este razonamiento se puede hacer extensivo a las demandas en las que el objetivo del recurso es un juicio de inadecuación de una Ley al ordenamiento comunitario por la vía del planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia declarando la desestimación del presente recurso de casación RCA/4066/2020 y confirme plenamente la Sentencia de instancia SALA Nº 110 (Sección nº 6), de 16 de enero de 2020.- Sentencia de instancia que confirmó la resolución de 21 de diciembre de 2016 de la Junta de Finanzas, que desestimó la reclamación económico-administrativa nº 1368/2016, interpuesta por la actora contra la resolución desestimatoria de la solicitud de devolución de ingresos indebidos de la autoliquidación del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, Ejercicio 2015 (Exp. Núm. 20160000282347), por un importe de 35.118,73 €".

#### **Quinto. - Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 29 de marzo de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 6 de julio de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.** *Sobre el conflicto suscitado y alcance y límite del pronunciamiento que corresponde hacer a este Tribunal Supremo.*

La sentencia objeto del presente recurso de casación desestima el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de 21 de diciembre de 2016, de la Junta de Finances, desestimatoria a su vez de la reclamación económico administrativa interpuesta contra la denegación de su solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada y devolución de ingresos indebidos, en relación al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, ejercicio 2015, por importe de 35.118'73€.

Se basaba la solicitud de rectificación de la autoliquidación en que la Ley catalana 12/2014, de 10 de octubre, que crea el referido impuesto, era contraria a los principios y normas de la Unión Europea y a la Constitución española. La resolución de la Junta de Finanzas desestima la reclamación contra lo resuelto por el Delegado Territorial de Barcelona de la ATC, al considerar que viene obligada a aplicar la ley y el reglamento, sin que le competa pronunciarse sobre las vulneraciones del derecho comunitario y la inconstitucionalidad de la Ley 12/2014 denunciadas por la obligada tributaria (sobre esta Ley se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en sentencia de 74/2016, de 14 de abril, declarando la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los arts. 1.1 c); y 21 a 30, del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear).

La razón de decidir de la Sala de instancia, en lo que en este recurso interesa, se concreta en la improcedencia del cauce procedimental elegido por la recurrente, art. 120 y ss de la LGT, en relación con los arts. 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, pues de estos se desprende que "no puede pretenderse mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación previamente presentada es dejar sin efecto la misma por considerar que la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al derecho comunitario o al ordenamiento jurídico en general, por exceder dicho planteamiento del ámbito y finalidad de la rectificación de la autoliquidación".

Como se ha puesto de manifiesto en los Antecedentes, el auto de admisión acota el debate y, en consecuencia, la cuestión de interés casacional objetivo a la adecuación o no del cauce elegido cuando entienda indebido el ingreso tributario al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea; deja al margen la cuestión de fondo, esto es, si la Ley 12/2014 es o no conforme con las normas de la UE o con la Constitución.

La parte recurrente, como se pone de manifiesto de los términos de su escrito de interposición y del suplico articulado, no sólo aspira que a que se declare la corrección del cauce procedimental elegido para rectificación de la autoliquidación, sino fundamentalmente que se acceda a la correspondiente devolución de ingresos indebidos por entender que la Ley 12/2014 es contraria al Derecho de la Unión Europea y a la Constitución, o, en su caso, se plantee cuestión prejudicial ante el TJUE o cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

Resulta claro que las normas aplicables en el conflicto suscitado, las referidas a las cuestiones procedimentales son normas estatales, art. 120 y ss de la LGT y su desarrollo reglamentario; mientras que las cuestiones de fondo, la virtualidad de la aplicación del gravamen creado por la Ley 12/2014, se rige por una Ley autonómica -la mención que se hace al art. 3 de la LGT es meramente instrumental y carente de contenido-, poniendo en entredicho la parte recurrente su compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo y con la Constitución. El art. 86.3 de la LJCA, mantiene la norma tradicional de excluir del recurso de casación estatal las controversias referidas a la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico autonómico, al respecto cabe poner de ejemplo el auto de este Tribunal de 26 de junio de 2017, rec. cas. 295/2017, sin que en el presente caso se haga referencia y cuestione preceptos que reproduzcan normativa estatal de carácter básico, ni se ha hecho valer la posible vulneración de una jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal de contenido idéntico a uno autonómico. Con todo, como se ha puesto de manifiesto, el debate procesal en la instancia, y esta fue la razón de decidir sin entrar en otras consideraciones, ha girado en torno a la interpretación y aplicación del art. 120 de la LGT y el cauce elegido para la solicitud de ingresos indebidos. Todo ello sin perjuicio de que en los casos en los que se pueda ver concernidos ambos ordenamientos, quepa interponer tanto el recurso de casación estatal, como el autonómico, recordemos los términos del auto de este Tribunal de 17 de julio de 2017, re. cas. 1271/2017.

En definitiva, queda circunscrito este recurso de casación a la interpretación y aplicación de las normas estatales cuestionadas, sin que quepa entrar, ni resolver, en los términos interesados por la recurrente, sobre la incompatibilidad de la Ley 12/2014 con el ordenamiento de la UE y con la Constitución a los efectos de acceder o no a la devolución de los ingresos interesada, limitándonos, pues, a analizar y enjuiciar si el cauce procedimental era el adecuado.

**Segundo.** *Sobre las autoliquidaciones y su finalidad.*

La Sala de instancia considera que ni la LGT ni las normas reglamentarias que la desarrollan permiten que a través de la solicitud de rectificación de una autoliquidación, se pretenda anularla y dejarla sin efecto porque la normativa reguladora del tributo es inconstitucional o contraria al ordenamiento comunitario; por el contrario es la normativa del tributo la que justifica, en su caso, la devolución, sin que proceda a través de la rectificación solicitada conseguir la nulidad de la autoliquidación, pues las normas reguladoras parten de la subsistencia de la autoliquidación.

Sin embargo, dicho razonar no se corresponde ni con la naturaleza ni con la finalidad de las autoliquidaciones. Las autoliquidaciones constituyen una especie dentro del género de las declaraciones, poseen, pues, un carácter especial dentro de las declaraciones, y a través de las mismas los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para liquidar el tributo y otros de carácter informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria a ingresar o, en su caso, la cantidad que resulta a devolver o a compensar, art. 120.1 de la LGT. Sistemáticamente conforman uno de los supuestos de inicio del procedimiento de gestión.

Las autoliquidaciones se han convertido en mecanismo imprescindible para hacer posible la viabilidad y eficacia del sistema tributario, conforman lo que ha venido a conocerse como gestión en masa, de suerte que el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración viene a asumir un papel de mero controlador. En el sistema tributario la gestión tradicional y más natural, conforme al normal desenvolvimiento de las relaciones de la Hacienda con los contribuyentes, es la gestión plenamente pública, pero a través de esta se haría prácticamente inviable el mandato constitucional que muy gráficamente se plasma en el "Hacienda somos todos", art. 31.1 de la CE, "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo", de ahí que las autoliquidaciones, la gestión en masa, posean una importancia esencial en el correcto desenvolvimiento del sistema tributario moderno; son actos de colaboración que constituyen, en los supuestos legalmente contemplados y exigibles, un deber que pesa sobre los contribuyentes, no sólo de contenido formal, sino con trascendencia material, cuyo incumplimiento puede dar lugar a responsabilidades de carácter sancionador.

Aún la habitualidad de las autoliquidaciones y su normalización en la gestión del sistema tributario y en la propia aplicación de los tributos, no deja de traslucir cierta anomalía, en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados, son deberes legalmente impuestos; con ello, en cierta forma, sufre la estructura básica de la relación Administración ciudadano, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes. Resulta evidente que si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública la actividad recaudatoria, a través de los procedimientos de gestión, se plasmaría en actos, normalmente liquidaciones, susceptibles de impugnación a través de los cauces dispuestos al efecto y por cualquier vulneración del orden jurídico, incluido, claro está, que la norma que sirve de cobertura al gravamen girado sea contraria a la Constitución o al Derecho Comunitario.

El cambio de sistema, el paso de un sistema de gestión tributaria pública, a la gestión semiprivada -por el enorme peso que ha adquirido en el sistema tributario moderno las autoliquidaciones- en masa mediante las autoliquidaciones, que aporta mayor eficacia y viabilidad al sistema, en modo alguno puede significar una merma de lo que constituye el estatuto de los contribuyentes, conformado con un amplio elenco de derechos y garantías. Como regla general, que debe ayudar cualquier interpretación normativa, es que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, inserta en un procedimiento de gestión, no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos.

El problema, radica en que las autoliquidaciones no son actos administrativos, mientras que la estructura básica de la actuación administrativa se hace pivotar sobre los actos administrativos, sobre los que se despliega todo el sistema impugnatorio de recursos para su control y procurar, en su caso, la satisfacción de los intereses legítimos de los administrados. Pues bien, como puso de manifiesto la jurisprudencia, véase al respecto por ejemplo la sentencia de 20 de octubre de 2000, rec. cas. 1837/1995, "Pero es no menos cierto que, como pone de relieve "in extenso" la reciente Sentencia de esta Sala de 29 de Septiembre de 2000 --recurso de casación 7035/94 --, recaída en recurso también en su día deducido por la Sociedad de referencia, en este precepto, esto es, en el art. 121 mencionado del RPREA de 1981, se había introducido un procedimiento de gestión, previo al de revisión económico-administrativa, para hacer posible la existencia de un acto administrativo o ficción del mismo --porque las autoliquidaciones, evidentemente, no lo son -- que, a su vez, posibilitara su revisión", el mecanismo de rectificación dispuesto al efecto persigue la producción del acto administrativo, presunto o expreso, posibilitando su control mediante el sistema de recursos dispuestos al efecto, y resulta evidente que la impugnación del acto así producido, que no posee más especialidad, en lo que ahora interesa, que la forma de producirse, podrá articularse haciendo valer cuantos motivos de impugnación en general permite el ordenamiento jurídico, entre los que se cuenta, claro está, considerar que la norma que da cobertura al gravamen impuesto es contraria a la Constitución o al Derecho comunitario -aunque con las diferencias propias de los distintos supuestos fácticos concurrentes, si nos puede servir de referencia la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021, rec. cas. 3816/2019-; por tanto, se idea un procedimiento cuya finalidad es posibilitar, en su caso, la devolución de lo que se considera

ingresado indebidamente, y al efecto se faculta al contribuyente para solicitar la rectificación de su autoliquidación dando lugar a la producción del acto y con ello posibilitando la satisfacción de los intereses del contribuyente, art. 227.2. b) de la LGT.

El esquema que mantiene los arts. 120 y ss de la LGT actual y su desarrollo reglamentario, unificando los procedimientos, es similar al que se contemplaba en el Real Decreto 1163/1990, que regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, distinguiéndose los supuestos en los que la autoliquidación hubiera dado lugar o no a un ingreso indebido. Con el procedimiento que comentamos, solicitada la rectificación, el contribuyente puede pretender, entre otras, la devolución de aquellas cantidades que no le corresponden ingresar, art. 15.1.c) del Real Decreto 520/2005, entre las que cabe apuntar sin dificultad ni tensión los ingresos realizados en aplicación de una norma que entienda vulnera la Constitución o el Derecho europeo, puesto que resulta evidente que no existe limitación alguna causal y es factible que la cuestión gire en torno a la interpretación y/o aplicación de una norma. En el caso de que se haya cursado la rectificación, la Administración tiene obligación de resolver la solicitud de rectificación de una autoliquidación, sin perjuicio de que pueda producirse el acto presunto desestimatorio, que abre la puerta de la impugnación, por cualquier causa fáctica o jurídica, sin que el que se alegue como único motivo de impugnación la inconstitucionalidad o la incompatibilidad con el Derecho europeo de la norma que crea el impuesto, suponga alteración alguna del procedimiento y vía para, en definitiva, procurar el control jurisdiccional, que de otro modo no sería factible, ello sin perjuicio de las consideraciones que al respecto se hizo por este Tribunal en la sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. cas. 113/2017.

### **Tercero.** *Sobre la cuestión con interés casacional y su proyección al caso que nos ocupa.*

Dicho lo anterior la respuesta que ha de darse a la cuestión con interés casacional planteada en el auto de admisión es positiva, esto es, la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente -que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea.

El recurso de casación debe, por tanto, ser estimado, al ser la tesis contenida en la sentencia impugnada contraria a la correcta interpretación de los arts. 120 y ss. de la LGT y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007. Debiéndose limitar nuestro pronunciamiento a este punto por las razones recogidas anteriormente y ello, en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, que es la Sala de instancia, juez natural para las cuestiones de fondo planteadas, la que debe pronunciarse sobre las mismas.

### **Cuarto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación; ni tampoco en la instancia por las razones que se desprende de los razonamientos realizados anteriormente.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º) Haber lugar al recurso de casación n.º 4066/2020, interpuesto por la entidad QATAR AIRWAYS representada por la procuradora de los Tribunales Dª. Cristina Gramage López, contra la sentencia n.º. 110, de 16 de enero de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, pronunciada en el recurso n.º. 107/2017, la que se casa y anula, retrotrayendo el proceso al momento de señalar para votación y fallo, debiendo la Sala de instancia, acordada la conformidad jurídica de la solicitud de rectificación, resolver sobre el fondo.

3º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.